

试论计算机软件的会计处理

胡思航 厦门大学管理学院会计系 361005

摘要：在信息时代的今天，计算机软件在企业中的作用不断增加，再加上计算机软件本身的特殊性，计算机软件的会计处理成为一个复杂而又重要的过程。此外，《企业会计准则第6号——无形资产》的执行又使得计算机软件的会计处理有了新的方法，比如研发费用可以资本化。

本文首先总结了当今关于计算机软件会计处理的研究背景和已有成果，发现已有成果都是在新准则颁布以前得到的，而且此类成果都是对无形资产整体的研究成果，没有细化研究。于是作者认为在新准则下如何对计算机软件的会计处理是一个值得研究的议题。

关键词：无形资产 计算机软件 会计处理

Abstract: As in the information time, computer software plays a more and more important role in an enterprise. Additionally, there are some special attributes about computer software, which results that the accounting treatment of computer software is complicated but important. At the same time, some new alternatives to treat computer software arise from the application of Accounting Standard for Business Enterprises No.6-Intangible Asset. For example, the research and development cost can be capitalized.

This dissertation summarizes the background and some existed research results, which indicates that the existed research results were got before the application of the new standard and there is no research on a specific intangible asset. So the author thinks that it's worthwhile researching the accounting treatment of computer software.

Key words: intangible asset computer software accounting treatment

一、绪论

1. 研究背景

在知识经济时代的今天，无形资产在企业中的地位越来越突出，而在其中，计算机软件又是一项比较特殊的无形资产。首先，计算机软件日新月异、变换迅速；其次，计算机软件应用于企业的多领域，它既能在企业的职能部门发挥作用、提高管理绩效，又能直接应用到企业的产品中、甚至直接作为产品；再有，计算机软件是一项特殊的知识产权，它兼有专利权和著作权的双重性质；最后，计算机软件被应用于各类型企业，促进工业、农业、服务业等的生产、经营的变革。

计算机软件在企业中的地位会随着日益激烈的市场竞争和日趋迅速的社会节奏不断上升，因此，在新的规则下，如何进行计算机软件的会计处理是一个值得关注的议题。

2. 当前研究成果

早在1990年，于长春就对无形资产作出了自己的定义：无形资产，亦称无形固定资产，作为有形固定资产的对称，是指企业中不具有物质实体，而以某种特有权利和技术知识形态等经济资源形式存在并发挥作用的固定资产，尽管其价值形态缺乏横向比较的可能，但它的存在和应用能使得企业获取高于一般水平的利润，在不确定的未来期间内为企业的整体经营服务。

3. 本文的研究意义

基于以上的研究背景和已有的研究成果，笔者发现我国学者对无形资产的研究大都在《企业会计准则第6号——无形资产》应用以前进行的，而且都是针对整个无形资产大范围的研究，没有对各项无形资产的专门研究。因此，本文浅谈了计算机软件会计处理方法，并针对对计算机软件会计处理过程中存在的一些问题提出自己的观点。

二、基本概念

1. 无形资产

我国2006年颁布的《企业会计准则第6号——无形资产》中对无形资产的定义是无形资产为企业拥有或控制的没有实物形态的可辨认的非货币资产。

《国际会计准则第38号——无形资产》定义无形资产为没有实物形态的可辨认的非货币性资产。

可以看出，我国对无形资产的定义与国际会计准则的定义基本一致，这也表明我国会计准则在逐渐与国际趋同。

2. 研究与开发

《企业会计准则第6号——无形资产》规定：研究是为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划的投资；开发是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。

该定义与国际会计准则中对研究与开发的定义完全一致。单从定义看，研究与开发的区分似乎非常明显，但是在实物操作中，研究与开发的临界点并不容易辨别出来。

3. 计算机软件

计算机软件的概念目前尚无一个统一的定义，世界上多数国家和国际组织原则上采用了世界知识产权组织（WIPO）的意见：计算机软件包括程序，程序说明和程序使用指导三项内容；“程序”是指在计算机可读介质合为一体后，能够使计算机具有信息处理能力，以标志一定功能，完成一定任务或产生一定结果的指令集合。

三、目前对计算机软件的会计处理方式

根据目前《企业会计准则第6号——无形资产》中的相关规定，当前对不同类别的计算机软件的处理方式大致如下。

1. 计算机软件分类

计算机软件的类别不同，会计处理方式会有一定差异。计算机软件大致可以按照来源和用途分类：按照来源分类，计算机软件可以分为研发取得和非研发取得，再往下细分，非研发取得的计算机软件又分为外购、投资者投入、非货币性资产交换所得、债务重组所得、政府补助所得；按照用途分类，计算机软件可以分为企业内部自用、作为产品或者作为产品的一部分对外销售以及对外投资等几类。

2. 计算机软件的确认与初始计量

2.1 研发取得的计算机软件

研发取得的计算机软件区分研究阶段与开发阶段，研究阶段的支出记入当期费用，开发阶段的支出资本化记入无形资产。

2.2 非研发取得的计算机软件

非研发取得的计算机软件因来源不同而初始计量有较大差异。

2.2.1 外购的计算机软件

外购的计算机软件如果确认为无形资产,其成本包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。外购的计算机软件虽然也能使企业长期受益,但该类软件大多比较便宜,企业通常选择直接将该支出记入当期费用。

2.2.2 投资者投入的计算机软件

投资者投入的计算机软件通常具有较高价值,属于无形资产。企业应当按照投资合同或协议约定的价值确定初始计量价值,但该合同或协议约定的价值不公允的除外。

2.2.3 非货币性资产交换所得的计算机软件

非货币性资产交换所得的计算机软件也通常具有较高价值,应确认为无形资产。当该项交换具有商业实质且换入和换出的资产的公允价值都能够可靠计量时,该计算机软件应当以其公允价值作为初始计量价值。当该项交换不满足以公允价值计量的条件时,企业应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入的计算机软件的初始计量价值,而不确认损益。

3. 计算机软件的后续计量

3.1 计算机软件的摊销

对计算机软件进行摊销,首先要确定它的使用寿命,而对于初始取得的计算机软件,其使用寿命是不确定的。按照企业会计准则的规定,对使用寿命不确定的无形资产是不作摊销处理的,但每个会计期间应当对其使用年限进行复核,如果有证据表明有确定的使用年限,企业应当对该计算机软件进行摊销处理,视为会计估计变更。计算机软件的残值一般为零,除非有第三方承诺购买该计算机软件。

3.2 计算机软件的减值

当计算机软件的使用寿命不确定时,因其未来经济利益有较大不确定性,为了避免资产价值高估,应当对使用寿命不确定的计算机软件每年度末进行减值测试。进行减值测试,首先要确定计算机软件的可收回价值。按照规定,资产的可收回价值是其公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值之间较高者。作为无形资产的计算机软件因其独特性而不具有活跃市场,公允价值不能可靠获得,所以企业应使用计算机软件未来现金流量的现值作为其可收回价值。最后,当计算机软件的可收回价值小于账面价值时,企业应当确认资产减值损失,并把资产的账面价值减计至可收回价值。

4. 计算机软件的处置

研发取得的计算机软件通常可能出售、对外捐赠或使用到报废,而非研发取得的计算机软件一般会使用到报废。企业出售或对外捐赠,说明企业放弃了计算机软件的所有权,应当将收到的价款与软件账面价值的差额记入当期损益。当计算机软件不能为企业带来未来经济利益时,其已报废,账面价值转入当期损益。

四、计算机软件会计处理方式存在的问题和解决方向

1. 计算机软件资本化或费用化的问题

由于计算机软件能够从企业中分离或者划分出来,并能单独或者与相关合同、资产或负债一起,用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换,所以计算机软件符合无形资产的可辨认性。然而无形资产的可控性是指企业能够避免其它企业从该无形资产中获得经济利益。笔者认为,可以依据重要性原则,将价值较高的计算机软件资本化,价值较低的则费用化。比如,企业可以设定价值2000元以上的计算机软件作为无形资产,2000元以下的作为当期费用。这样一来,企业既不会忽略应作为无形资产的计算机软件,也不会将一些价值较小的计算机软件作为资产。

2. 计算机软件的研发费用的问题

研究取得的计算机软件涉及到研发费用的问题。当企业准备把自行研发的计算机软件作为企业内部自用时,企业通常早已计划好系统分析、系统设计、系统实施、系统测试、系统维护等几个软件开发阶

段,也就是说,该类软件研发成功的可能性极高,企业也能很好把握其资本化的时间。但是如果自行开发计算机软件是通过市场调研后决定开发的新产品,由于该类研发不确定因素很多、风险较大,企业的大量时间和支出会发生在研究阶段,其资本化的时间也难以把握。

3. 计算机软件摊销的问题

《企业会计准则第6号——无形资产》规定,使用寿命不确定的无形资产不应摊销;企业应当在每个会计期间对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核,如有证据表明无形资产的使用寿命是有限的,应当估计其使用寿命;企业选择的无形资产摊销方法,应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。

4. 计算机软件减值的问题

计算机软件使用年限不确定时,应每年对其进行减值测试;当计算机软件的使用寿命确定时,减值测试只在出现资产减值迹象时进行。《企业会计准则第8号——资产减值》规定,损失一经确认,在以后会计期间不得转回。这样的规定主要是考虑到谨慎性原则,避免企业操纵利润。的确,计算机软件一旦减值,就意味着该软件已过时或已经有更新更先进的软件出现,所以计算机软件减值后价值回升的可能性极小,笔者认为中国企业会计准则的规定相对于国际财务报告准则允许减值转回显得更加稳健。

5. 公允价值的问题

如前所说,非研发取得的计算机软件除了外购的计算机软件外,其初始计量都涉及到公允价值。计算机软件兼有专利权和著作权的双重性质,这两种权利都是特有的,所以计算机软件的公允价值并不能可靠取得。笔者认为企业应选择其它计量价值来计量该类计算机软件:投资者投入的计算机软件按合同约定价值计量;非货币性资产交换所得的计算机软件以换出资产的账面价值加相关税费来计量;债务重组所得的计算机软件以重组债权的账面价值计量;政府补助所得的计算机软件以发票金额或名义金额计量。

6. 未来现金流量现值的问题

在对计算机软件进行减值测试时,软件的未来现金流量的现值作为判断其是否减值的标准。现在规定预计的未来现金流量最多涵盖5年,但随着科学技术发展速度的加快,未来现金流量的不确定性会随之加大,笔者认为涵盖时间应当相应缩短。此外,对未来现金流量是一个比较主观估计量,管理层应当综合考虑计算机软件的当前状况和当前市场的货币时间价值等对其谨慎估计。

五、总结

综上所述,尽管新的会计制度对无形资产的处理方法已有系统的体系,但是由于没有细化到各项无形资产,关于计算机软件的会计处理的一些问题还是没有得到很好的解决。而计算机软件在如今的信息时代发挥着重大作用,因此,如何对其进行会计处理是一个值得研究的议题。由于笔者学历有限,知识范围比较狭窄,只能将自己的一些不成熟的思想提出给各位专家、学者参考。但我相信,随着会计制度的不断细化和健全,以及中国市场经济的不断发展,在各位会计理论工作者和实践工作者的共同努力下,计算机软件的会计处理问题一定会得到圆满解决。

参考文献:

- [1]于长春,无形资产会计—立信会计丛书[M].立信会计出版社,1999.
- [2]葛家树,杜兴强,无形资产会计的相关问题:综评与探讨[J].财会通讯,2004,10.
- [3]魏哲妍,郑燕,浅谈无形资产会计创新[J].内蒙古财经学院学报,2000,4.[4]李品娜,计算机软件的会计确认与计量[J].财政监督,2007,2.